

**Audience publique du 17 mai 2010**

Recours formé par  
Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26019 du rôle et déposée le 25 août 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Yves Prussen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 juillet 2009 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre une décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 10 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Yves Prussen et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

A la suite du dépôt en date du 10 avril 2009 de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007, Madame ... se vit adresser par le préposé du bureau d'imposition Pétange une lettre datée du même jour l'informant que sa déclaration fiscale ne pouvait plus être prise en considération en raison de son introduction tardive, par application du paragraphe 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ».

Contre cette décision, Madame ... fit introduire, par une lettre de son mandataire du 16 avril 2009, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Cette demande fut rejetée comme non fondée par le directeur, par une décision du 20 juillet 2009, référencée sous le numéro C 15069 du rôle, qui est libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 17 avril 2009 par Maître Yves Prussen, au nom de la dame ..., demeurant à L..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2007, émise le 10 avril 2009;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 AO;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;*

*Considérant que la réclamante a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 en date du 9 avril 2009 afin de faire valoir, entre autres, une perte de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires;*

*Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu;*

*qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;*

*qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;*

*Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1<sup>er</sup> à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1<sup>er</sup>, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source;*

*Considérant encore qu'en l'espèce, la réclamante a introduit une déclaration d'impôt aux fins de faire valoir une perte de location subie au cours de l'année litigieuse; qu'une telle demande ne peut conduire, dans le chef du demandeur, qu'à un remboursement de retenues à la source et ne saurait déclencher une imposition en défaveur; que la demande visée à l'article 153 alinéa 4 L.I.R. constitue dès lors une demande en restitution d'impôts;*

*Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;*

*Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution, entrée le 9 avril 2009, n'a donc pas été introduite dans le délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 août 2009, Madame ... a fait introduire un recours contentieux qui, d'après les indications du corps de la requête, est dirigé contre la décision directoriale précitée du 20 juillet 2009.

Le tribunal est tout d'abord appelé à examiner la question de la recevabilité du recours en la forme au vu des contestations élevées à cet égard par le délégué du gouvernement, qui soutient que la requête introductive d'instance ne mentionnerait ni l'objet de la demande, ni la nature du recours et ce en violation de l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

La demanderesse n'a pas pris position par rapport à ce moyen d'irrecevabilité.

Aux termes de l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, la requête doit contenir notamment la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé et l'objet de la demande. Cette obligation est à appliquer corrélativement avec l'article 29 de la même loi, aux termes duquel « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

En l'espèce, force est au tribunal de constater que s'il est vrai que le dispositif de la requête introductive d'instance ne précise ni la décision visée par le recours ni la nature du recours ainsi introduit, il se dégage toutefois avec suffisamment de netteté des termes de la requête introductive d'instance que la demanderesse sollicite la réformation de la décision directoriale précitée du 20 juillet 2009. Le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement laisse partant d'être fondé, étant relevé par ailleurs que l'Etat a pu utilement prendre position, de sorte qu'aucune violation des droits de la défense ne saurait être retenue en l'espèce.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 20 juillet 2009, lequel recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, la demanderesse soutient que la décision du préposé du bureau d'imposition ... et celle du directeur reposeraient sur une lecture erronée du paragraphe 153 AO. Elle fait valoir que le droit au remboursement d'impôt prendrait naissance au même

moment que la dette d'impôt, laquelle naîtrait définitivement lors de sa fixation par l'émission du bulletin d'imposition par voie d'assiette. Elle précise que la lecture erronée du paragraphe 153 AO concernerait les termes « *Ereignisse, die den Anspruch begründen* », alors qu'il résulterait clairement de la jurisprudence allemande d'avant la réforme de 1990 que par ces termes ne seraient pas visées les pertes de revenus de location, mais la constatation de la charge d'impôt par le bulletin définitif. Elle en déduit que le délai de prescription ne commencerait à courir qu'à partir du moment où l'impôt est dû, c'est-à-dire à partir de la notification du bulletin d'impôt conformément à l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.).

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a considéré l'introduction de la déclaration d'impôt par la demanderesse comme une demande en restitution d'impôts. En effet, une telle demande ne pourrait conduire dans le chef de la demanderesse qu'à un remboursement de retenues à la source et ne saurait entraîner une imposition en sa défaveur. Il s'ensuivrait que la demande visée à l'article 153 (4) L.I.R. constituerait une demande en restitution d'impôts. Or, d'après le paragraphe 153 AO, une telle demande devrait être introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit à restitution. Le délégué du gouvernement soutient que le droit au remboursement d'impôt prendrait naissance au moment où survient l'événement donnant lieu à la créance, en l'occurrence l'année 2007 au cours de laquelle est née la perte de location. Il conteste ensuite l'affirmation de la demanderesse, selon laquelle le droit à restitution prendrait naissance au même moment que la dette d'impôt qui serait créée définitivement lors de l'émission du bulletin d'imposition, en invoquant le paragraphe 3 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (ci-après « *StAnpG* ») dont il résulterait clairement que la dette d'impôt naît au contraire dès la survenance des faits à l'origine du droit, indépendamment de la fixation de la dette d'impôt.

Il est constant en cause que le 9 avril 2009, la demanderesse a introduit auprès du bureau d'imposition une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 pour demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération d'une perte de location en relation avec l'acquisition d'un appartement en 2007.

La demanderesse ne conteste pas non plus l'affirmation du directeur selon laquelle elle n'est pas soumise à l'imposition par voie d'assiette, dans la mesure où elle ne tombe sous aucune des hypothèses visées aux alinéas 1 à 3 de l'article 153 L.I.R.

Aux termes de l'article 153 (4) L.I.R., le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération de pertes provenant d'une catégorie de revenus autres que celles ayant subi la retenue à la source. Il obtiendra ainsi le remboursement d'une partie de l'impôt payé par la voie de la retenue à la source sur les salaires qui dépasse la cote d'impôt sur le revenu calculée en fonction du revenu imposable qui est inférieur au traitement en raison de la compensation des pertes avec des revenus positifs.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a considéré que la demande de Madame ... constitue une demande en restitution d'impôts, telle que visée à l'article 153 (4) L.I.R.

Or, aux termes du paragraphe 153 AO : « *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind* ».

Force est de constater que les parties sont en désaccord sur ce qu'il faut entendre par les termes « *Ereignisse, die den Anspruch begründen* », et partant sur le point de départ du délai de forclusion prévu au paragraphe 153 AO.

C'est cependant à tort que la demanderesse fait valoir que le droit à restitution prendrait naissance au moment de l'émission du bulletin d'impôt. En effet, il résulte du paragraphe 3 StAnpG prévoyant que « *die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft* », que le bulletin d'impôt ne crée pas la dette d'impôt mais ne fait que la fixer à travers la cote d'impôt qu'il fixe.

Cette conclusion n'est pas éternuée par la référence faite par la demanderesse à la doctrine allemande d'avant la réforme de 1990 qui renvoie à l'ancien paragraphe 47 EStG. En effet, cette disposition n'est pas pertinente, étant donné qu'elle ne traite pas de la demande en restitution d'impôts, mais des restitutions d'office de la part de l'administration fiscale du trop-perçu.

En l'espèce, les faits qui donnent lieu au droit à restitution du trop-payé d'impôts sont la survenance de la perte de location en 2007. Il s'ensuit que, conformément au paragraphe 153 AO précité, le délai pour introduire la demande en restitution d'impôts a expiré le 31 décembre 2008.

Or, il ressort des éléments non contestés du dossier fiscal que la déclaration d'impôt valant demande en restitution d'impôts est entrée auprès du bureau d'imposition .... en date du 10 avril 2009, partant après l'expiration du délai prévisé pour formuler la demande en restitution d'impôts.

C'est dès lors à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation de la demanderesse comme non fondée.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour manquer de fondement.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,  
Françoise Eberhard, juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 17 mai 2010 par le vice-président, en présence du greffier  
assumé Patricia Rego.

Patricia Rego

Martine Gillardin